

**Audience publique du 22 janvier 2007**

Recours formé par  
les époux **XXX**,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro XXX du rôle, déposée le 11 mai 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Sabine DELHAYE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur XXX et de son épouse, Madame XXX, demeurant ensemble à XXX, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 février 2006 portant rejet de leur réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999 et 2000 et le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001, émis respectivement en date des 18 octobre 2001, 17 janvier 2002 et 4 décembre 2003 par le bureau d'imposition Luxembourg X ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 octobre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 novembre 2006 par Maître Sabine DELHAYE pour compte des époux XXX ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Sabine DELHAYE et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Suite à l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999 et 2000 et du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg X en dates respectives des 18 octobre 2001, 17 janvier 2002 et 4 décembre 2003, Monsieur XXX s'adressa pour compte des époux XXX au préposé dudit bureau d'imposition suivant courrier recommandé du 22 juin 2004 en les termes suivants :

*« Suite au jugement rendu à l'audience publique du 15 mars 2004, nous vous prions de bien vouloir rectifier les décomptes des exercices 1999, 2000 et 2001 en y incluant les intérêts débiteurs du prêt de la maison de nos clients, Monsieur et Madame XXX.*

**Intérêts à déduire :**

1999	740,43 €	Plafond :	5.949,44 €
2000	8.667,92 €	Plafond :	5.949,44 €
2001	8.252,18 €	Plafond :	5.949,44 €

*Nous vous faisons parvenir ci-joint une copie des certificats bancaires. (...) ».*

Suivant courrier recommandé du 25 juin 2004, Monsieur XXX s'adressa au même bureau d'imposition en les termes suivants :

*« Suite à notre courrier du 22 juin 2004, nous vous prions de bien vouloir rectifier les déclarations fiscales des années 1999 à 2001 suivant le tableau suivant, car nous avons eu une information complémentaire : nos clients, Monsieur et Madame XXX, se sont installés dans leur maison à XXX le 7 juillet 2001.*

<b>Année</b>	<b>Intérêts payés</b>	<b>Intérêts déductibles</b>
1999	740,43 €	Perte de location : 740,43 €
2000	8.667,92 €	Perte de location : 8.667,92 €
2001	8.252,18 €	Perte de location : 4.126,09 €
2001		Intérêts déductibles : 4.126,09 € (Plafond : 5.949,44 €) (...) ».

Monsieur XXX adressa un troisième courrier recommandé en date du 18 janvier 2006 au bureau d'imposition compétent, courrier de la teneur suivante :

*« Par la présente nous avons l'honneur de vous redemander si une décision a été prise en ce qui concerne le redressement des déclarations fiscales des années 1999 à 2001. Suite aux multiples courriers et suite à vos informations téléphoniques, que le dossier aurait été transmis à la Direction pour prise de décision, notre client nous informe qu'à ce jour aucune information de la part de l'Administration des Contributions lui est parvenue. Monsieur XXX nous a demandé de vous adresser une dernière demande et que sans réponse de la part de l'Administration des Contributions il se verrait forcé à recourir aux moyens légaux pour avoir le redressement, démarche que cependant personne n'a trop envie de prendre, si pas nécessaire.*

*Nous vous saurions donc gré de bien vouloir nous informer dans un délai assez court du suivi du dossier. (...) ».*

Suivant courrier du 23 janvier 2006, la division du contentieux de la direction des Contributions, par application des paragraphes 107, 238 et 254 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », pria Monsieur XXX « de justifier, pour le 3 février 2006 au plus tard, de votre pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établit votre mandat exprès et spécial pour l'instance introduite, étant entendu qu'une société est inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des Contributions ».

Par courrier recommandé du 31 janvier 2006, le mandataire des époux XXX s'adressa à la direction des Contributions en les termes suivants :

*« Concerne : Mr XXX*

*Dossier XXX – requête du 22 juin 2004  
Rôle C13206*

*Monsieur le Secrétaire de Division,*

*Par la présente, je me permets de vous informer que j'ai mandat formel d'agir au nom et pour le compte des époux XXX, dans le cadre de la requête qu'ils ont introduite le 22 juin 2004, faisant elle-même suite à un jugement rendu le 15 mars 2004, et vous priant de bien vouloir rectifier les décomptes des exercices 1999, 2000 et 2001, en y incluant les intérêts débiteurs du prêt de la maison des requérants.*

*Je vous saurais gré de bien vouloir me faire parvenir votre prise de position à ce sujet dans les meilleurs délais.(...) ».*

Ledit courrier fut rencontré par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », prise le 13 février 2006 (n° C13206 du rôle) et fondée sur les motifs suivants :

*« Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce ni avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification par simple pli est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;*

*que la requête, entrée le 1<sup>er</sup> février 2006, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 22 janvier 2002 pour l'année 1999, le 22 avril 2002 pour l'année 2000 et le 8 mars 2004 pour l'année 2001 ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable ;*

*P a r c e s m o t i f s*

*dit les réclamations irrecevables ».*

Par requête déposée le 11 mai 2006, les époux XXX ont fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 13 février 2006.

Le tribunal est appelé liminairement à examiner l'admissibilité du mémoire en réponse déposé par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal administratif en date du 11 octobre 2006, au vu de la contestation afférente formulée par les époux XXX dans leur mémoire en réplique, ainsi que dudit mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 novembre 2006.

Dans ce contexte, il convient de relever que l'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives dispose en effet que la question de la communication des mémoires dans les délais prévus par la loi est à considérer comme d'ordre public pour toucher à l'organisation juridictionnelle, le législateur ayant prévu les délais émarginés sous peine de forclusion.

L'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999 prévoit en ses paragraphes (1) et (5) que :

*« (1) Sans préjudice de la faculté, pour l'Etat, de se faire représenter par un délégué, le défendeur et le tiers intéressé sont tenus de constituer avocat et de fournir leurs réponses dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive. (...) »*

*(5) Le demandeur peut fournir une réplique dans le mois de la communication de la réponse (...) ».*

Dans la mesure où le recours introductif a été déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 mai 2006 et étant donné qu'aux termes de l'article 4 (3) de la loi précitée du 21 juin 1999, le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat et qu'aux termes de l'article 5 (6) de ladite loi de 1999, les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 dudit article sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre, le dépôt du mémoire en réponse pour compte de l'Etat a dû intervenir pour le 11 octobre 2006 au plus tard.

Il s'ensuit que ledit mémoire en réponse a été déposé le dernier jour utile, de sorte à ne pas violer les dispositions inscrites à l'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999. Partant, le mémoire en réponse déposé en date du 11 octobre 2006 pour compte de l'Etat est à prendre en considération.

Il ressort encore des éléments du dossier que le mémoire en réponse du délégué du gouvernement a été communiqué au mandataire des demandeurs en date du 11 octobre 2006.

Dans la mesure où aucune prorogation de délai n'a été demandée au président du tribunal, conformément à l'article 5 (7) de la prédite loi du 21 juin 1999, ni par la force des choses accordée par ce dernier, le dépôt et la communication du mémoire en réplique des demandeurs auraient dû intervenir pour le 11 novembre 2006 au plus tard. Force est cependant de constater que le dépôt du mémoire en réplique au greffe du tribunal administratif n'est intervenu qu'en date du 16 novembre 2006, soit après l'expiration du prédit délai.

Par conséquent, à défaut d'avoir été déposé dans le délai d'un mois légalement prévu à peine de forclusion, le tribunal est dans l'obligation d'écarter le mémoire en réplique des demandeurs des débats.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation sous analyse. Le recours en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes de la loi.

Le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs exposent avoir adressé une demande de rectification des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000 et 2001 par deux courriers recommandés des 22 et 25 juin 2004 par l'intermédiaire de Monsieur XXX, afin d'y voir inclure les intérêts débiteurs du prêt de leur maison occupée à XXX depuis le 7 juillet 2001. Or, le fait que l'administration des Contributions, malgré un rappel adressé en date du 18 janvier 2006, n'a pas daigné examiner leur demande, avant la prise de la décision du directeur en date du 13 février 2006, ne saurait leur nuire ou leur porter préjudice, étant donné *« qu'une déclaration d'un montant fait sous une certaine rubrique n'empêche pas le contribuable d'exiger par la suite la requalification du montant en question suivant sa teneur exacte en droit et en fait »*.

Partant, il y aurait lieu à réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000 et 2001 sinon de *« renvoyer l'affaire devant le direction des Contributions pour permettre au bureau compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du jugement à intervenir »*.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement relève que suite aux divers courriers de Monsieur XXX, le bureau d'imposition compétent aurait estimé qu'il ne serait pas dans son pouvoir d'examiner la demande et aurait préféré transmettre les courriers au directeur qui, à un premier stade, n'aurait cependant pas accepté d'y voir une réclamation, mais seulement après la nouvelle demande introduite le 1<sup>er</sup> février 2006 par Maître Sabine DELHAYE auprès de la *« direction des Contributions – division du contentieux »*. Pour le surplus, le délégué du gouvernement se rallie au constat du directeur jugeant la réclamation vis-à-vis des bulletins émis respectivement le 18 octobre 2001, 17 janvier 2002 et 4 décembre 2003 comme étant tardive.

En l'espèce, le tribunal est d'abord amené à se prononcer sur la question de savoir s'il était dans l'intention des époux XXX d'adresser une simple demande de modification du bulletin au bureau d'imposition compétent ou une réclamation par laquelle ils sollicitent un réexamen de leur imposition pour les années litigieuses, tel que finalement retenu par le directeur.

D'après le paragraphe 94 (1) AO:

*« Les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212 a al. 1<sup>er</sup>, 214, 215 et 215 a) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux. »*

Le paragraphe 249 AO dispose dans ses deux premiers alinéas :

*« (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Zeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt. »*

S'il est vrai que le paragraphe 249 AO réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'il requiert *expressis verbis* que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Or, un courrier comportant certains commentaires, qui conteste la position prise par le bureau d'imposition, mais qui ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète concernant les suites à donner audit courrier, par ailleurs adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO (cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n° 15585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n° 16854C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 380).

Même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe de préciser à qui le contribuable a voulu s'adresser et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes (cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 381).

Le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition. Cet alinéa commande une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration (cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2006, V Impôts, n° 382 et autre référence y citée).

Force est de constater en premier lieu que les époux XXX se sont adressés par l'intermédiaire de Monsieur XXX à trois reprises à leur bureau d'imposition pour solliciter uniquement la « *rectification des décomptes* » visant les années 1999, 2000 et 2001 par la

prise en considération des intérêts débiteurs du prêt de leur maison XXX, et non pas au directeur pour solliciter un réexamen global de leur imposition. Ainsi, les époux XXX ont simplement critiqué un point particulier contenu dans les bulletins d'impôt respectifs et ils n'ont *a priori* pas sollicité une remise en cause de leur imposition.

Pour le surplus, le bureau d'imposition compétent ne s'est à aucun moment renseigné auprès des époux XXX quant au sens à donner aux trois courriers recommandés des 22 et 25 juin 2004 respectivement 18 janvier 2006 et plus particulièrement quant à la question de savoir s'ils avaient l'intention d'introduire une réclamation à effet dévolutif général, préférant apparemment transmettre lesdits courriers à la direction des Contributions sans en informer les époux XXX.

Finalement, le courrier de Maître Sabine DELHAYE du 31 janvier 2006 pour compte des époux XXX ne peut pas non plus être considéré comme une réclamation au sens du paragraphe 249 AO, même s'il fut adressé au directeur, étant donné que ledit courrier ne constitue qu'une réponse au courrier du 23 janvier 2006 de la division du contentieux de la direction des Contributions adressé à Monsieur XXX, par lequel celui-ci fut invité à justifier son mandant. En outre, il ressort plus particulièrement dudit courrier de Maître Sabine DELHAYE que celui-ci s'inscrit dans le cadre de la requête introduite le 22 juin 2004 devant le bureau d'imposition en vue de « *bien vouloir rectifier les décomptes des exercices 1999, 2000 et 2001, en y incluant les intérêts débiteurs du prêt de la maison des requérants* ».

Partant, il convient de retenir que les courriers rédigés aux noms des époux XXX par Monsieur XXX et Maître Sabine DELHAYE ne peuvent être qualifiés de réclamations au sens du paragraphe 249 AO, de sorte que le directeur n'était pas compétent pour vider la demande des époux XXX, ladite compétence d'attribution revenant au bureau d'imposition compétent conformément au paragraphe 94 AO, abstraction faite du caractère apparemment tardif des demandes de modification introduites.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu d'annuler la décision directoriale déferée et de renvoyer l'affaire au directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour que celui-ci procède à l'examen de la demande de modification introduite par les époux XXX.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

écarte des débats le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 16 novembre 2006 ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision n° C13206 du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 février 2006, dit que ledit directeur était incompétent pour

statuer sur les demandes de modification des époux XXX concernant les trois bulletins de l'impôt sur le revenu déferés relatifs aux années d'imposition 1999, 2000 et 2001 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

M. Schockweiler, premier vice-président  
M. Schroeder, premier juge,  
M. Spielmann, juge

et lu à l'audience publique du 22 janvier 2007 par le premier vice-président, en présence de M. Rassel, greffier.

s. Rassel

s. Schockweiler